



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: expediente número 2360-0305237/2016, caratulado "FRAVEGA SACI"

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0305237, del año 2016, caratulado "FRAVEGA SACI"

Y RESULTANDO: Que, a fs. 3467, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con el recurso de apelación interpuesto a fs. 3408/3434 por el Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe, en carácter de apoderado de la firma "FRAVEGA SACI" y de los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5081, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), con fecha 6 de junio de 2019.

Mediante la citada disposición, agregada a fs. 3361/3402, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT N° 30-52687424-9) en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de las actividades verificadas de "*Venta al por mayor en comisión o consignación de mercadería n.c.p.*" (Código NAIIB 511990), "*Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles*" (Código NAIIB 523550), "*Servicios de crédito n.c.p.*" (Código NAIIB 659892), "*Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.*" (Código NAIIB 659990), "*Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.*" (Código NAIIB 701090) y "*Servicios empresariales n.c.p.*" (Código NAIIB 749900), durante los períodos fiscales 2012 y

2013.

Sobre dicha base, estableció diferencias en favor del Fisco provincial, que ascienden a la suma de Pesos dieciséis millones doscientos cuarenta y cuatro mil nueve con sesenta centavos (\$ 16.244.009,60), las que deberán abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias); y saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 02 y 03/2012 y 02, 03, 07, 08 y 12/2013, que ascienden a la suma de Pesos trece millones quinientos mil cuarenta y nueve con treinta centavos (\$ 13.500.049,30). A su vez, aplicó a esta última, una multa por Omisión, equivalente al cinco por ciento (5%) del importe adeudado, al haber constatado la comisión de la infracción prevista en el artículo 61, primer párrafo, del citado Código. Y, finalmente, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás Agustín Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, en los términos y con el alcance previsto por los artículos 21, inciso 2, 24 y 63 del mismo plexo normativo.

A fs. 3470, se deja constancia de que la causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, entendiendo en la misma la Sala I de este Tribunal, la que se integra actualmente con el Dr. Angel Gabriel Villegas, Vocal de la 2da. Nominación y la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal de la 3ra. Nominación.

A fs. 3476, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días (artículo 122 del Código Fiscal), para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones, agregándose a fs. 3477/3484 su respuesta.

A fs. 3495, atento el estadio de los autos, y previo a proveer la prueba ofrecida en el recurso, se intima a la apelante a fin de que acompañe el listado de las firmas que, no habiendo respondido durante la instancia determinativa, pretende oficiar mediante la informativa propuesta en esta instancia, bajo apercibimiento de tenerla por desistida de la misma; y, asimismo, se intima a esta última y a la Representación Fiscal, bajo idéntico apercibimiento, a que designen perito contador para que, en forma conjunta, realicen el pertinente informe.

A fs. 3498/3500, se agrega la respuesta de la apelante, con el listado en cuestión y el profesional propuesto; mientras que a fs. 3501/3503, se agrega la respuesta de la Representación Fiscal, con el agente designado para la tarea referenciada.

A fs. 3504, ante la existencia de hechos controvertidos, se resuelve abrir la causa a prueba, haciéndose lugar a las pruebas informativa y pericial contable propuestas

por la apelante, las cuales fueron complementadas con sendas medidas para mejor proveer dispuestas por la instrucción (artículos 20 inciso “a” del Decreto Ley N° 7.603 y 125 del Código Fiscal).

A fs. 3520, el Cr. Golfetto Diego Valentín, agente designado por la Autoridad de Aplicación para llevar a cabo la pericia ordenada por este Tribunal, presenta su informe. Así, a fs. 3521, se tiene por contestado en término el informe pericial encomendado, se ordena su traslado a la parte apelante y, por lo demás, no habiéndose presentado el técnico designado por esta última, se resuelve su remoción (artículo 24 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal).

Por último, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Gabriel Villegas Vocal de 2da Nominación y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal a cargo de la 3ra Nominación, se declara cerrado el período probatorio y, no quedando cuestiones pendientes, se llama a “Autos para Sentencia” (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011), extremo que ha adquirido firmeza.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, a través del recurso interpuesto, la parte apelante expresa los siguientes puntos de agravio.

En primer lugar, plantea la nulidad de la disposición de inicio del procedimiento determinativo y sumarial, y del acto apelado a este Tribunal, por ausencia de causa y motivación, afirmando que los argumentos expuestos por el Fisco para determinar de oficio las obligaciones tributarias de la contribuyente y para aplicarle una multa por omisión, resultan insuficientes a tal fin, todo lo cual, considera, provoca una lesión a su derecho de defensa y al debido proceso (Conf. Art. 18 de la Constitución Nacional).

En este sentido, señala por un lado, que la determinación de oficio iniciada por la Autoridad de Aplicación encuentra fundamento en que la empresa “Fravega SA” ha omitido el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos lo que constituye un grosero error, que se sostiene únicamente en una interpretación absurda de las normas aplicables.

Por su parte, en cuanto a la multa aplicada a la contribuyente, indica que el acto que decide instruir el sumario no expresa con claridad cuál es la conducta que lo motiva, ni atribuye concretamente responsabilidad, por lo que carece de los requisitos y elementos mínimos para sustentar su validez.

Cita doctrina y jurisprudencia en aval de su postura.

En otro orden, con respecto a la determinación practicada, se agravia en primer

término del ajuste formulado sobre supuestos recuperos de gastos facturados a los clientes de la firma contribuyente por acarreos. Alega en este punto que la sumas registradas en las cuentas contables correspondientes son en rigor una perdida y no un ingreso, como pretende el Fisco.

Explica a mayor abundamiento, que durante el período 2012, la empresa registraba los ingresos y gastos en la misma cuenta contable (identificada como #421302), arrojando al cierre un resultado neto de gastos no recuperados; es decir, un resultado neto negativo. Y señala que el error del Fisco consistió en tomar dicho resultado como positivo (de \$ 33.039.406), para proceder a restarle las sumas declaradas por la empresa como ingresos por recupero (\$ 21.690.530), ajustando la diferencia (\$ 11.348.876).

A su vez, en relación con el período 2013, advierte que, en dicho período, se creó una nueva cuenta en la que se registraron los recuperos de gastos (cuenta #421390), habiendo la empresa contribuyente declarado su saldo (que ascendía a \$ 25.216.168) como gravado en el impuesto de marras, tal como surge de su declaración jurada; y que, a su vez, en la cuenta utilizada durante el periodo 2012 para asentar los ingresos y gastos por dichos conceptos (cuenta #421302) solo se registraron gastos. Así, sostiene, la ARBA yerra al ajustar el saldo de esta última (\$ 81.020.311), ya que en rigor, representa gastos y no ingresos.

En otro orden, también se agravia del ajuste practicado sobre los descuentos instrumentados por la firma contribuyente a sus clientes, a través de “Fravechecks”.

En este sentido, afirma que estamos en presencia de descuentos reales otorgados por el canal de ventas “VENTA EMPRESA”, el cual es una unidad de negocios destinada a la comercialización exclusiva a empresas, donde se establecen descuentos especiales considerando los volúmenes operados. En este marco, indica, los “Fravechecks” son cupones o vouchers que antiguamente eran emitidos en soporte papel y que, actualmente, son virtuales, registrándose exclusivamente en el sistema de “Fravega SA”, asociándose cada uno, a un número de DNI o CUIT.

A mayor abundamiento, describe la operatoria vinculada a dichos vouchers con un ejemplo, señalando que en primer término, las empresas solicitan a “Fravega SA” la compra de \$ 1.000 de “Fravechecks”, facturándose \$ 850 (lo cual, alega, tiene implícito un descuento del 15% acordado en razón de su perfil de cliente, volumen de compra y plazo de pago); luego, se cargan dichos \$ 1.000 de “Fravechecks” en el sistema de la empresa, asociándolos a un DNI o CUIT; y, finalmente, el cliente adquiere un electrodoméstico en alguna sucursal, utilizando los vouchers disponibles a su respecto, abonando la diferencia (si el precio del bien es superior a estos) o quedando un saldo a su favor (si el precio del bien es menor a los vouchers

disponibles).

En este marco, sostiene que la situación descripta debe encuadrarse en el Art. 189 Inc "a" del Código Fiscal; y que, por lo demás, si bien no pudo practicarse la pericia contable ordenada en la instancia de descargo, surgiría de todos modos acreditada con la documental agregada a las actuaciones durante la fiscalización. Cita precedentes de este Tribunal.

Por otra parte, se agravia de los intereses y recargos establecidos, por considerarlos desproporcionados y confiscatorios. En consecuencia, solicita su reducción.

Finalmente, plantea la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos a los apelantes, sobre la base de lo resuelto por la SCJBA en el precedente "Raso". En este sentido, destaca particularmente que la responsabilidad cuestionada es de naturaleza subjetiva y que no basta el mero cargo ocupado por un socio dentro de una empresa para fundar su imputación, sino que depende de la acreditación, por parte del Fisco, de una conducta reprochable a su respecto, todo lo cual aquél ha omitido. Cita doctrina.

Solicita se dicten medidas para mejor proveer, acompaña prueba documental, ofrece informativa y pericial contable y hace reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso y los agravios de la parte apelante, procede a su refutación.

Así, en primer término, rechaza la nulidad planteada por la apelante, afirmando que la Agencia ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, y que, en este último, se han expresado los antecedentes de hecho y de derecho que han derivado en la determinación practicada. Recuerda a todo evento, que la motivación del acto no implica el acierto o desacierto en la selección e interpretación de las normas aplicables o de los métodos de cálculo utilizados.

Cita precedentes de este Tribunal y sostiene que la Autoridad de Aplicación ha respetado la garantía al debido proceso y el derecho de defensa de la contribuyente a lo largo de todo el procedimiento.

En otro orden, comenzando con el análisis de la controversia de fondo, alega en primer lugar que, a pesar de lo sostenido por la apelante, no se han ajustado gastos como consecuencia de la determinación practicada sobre los supuestos recuperos de gastos por acarreo.

En este sentido, cita la explicación brindada por el agente fiscalizador en su Informe Final (a fs. 2909) acerca de la metodología de ajuste implementada, expone las

conclusiones a las que arriba el Juez Administrativo a partir del Informe DTT N° 164/01 y resalta las consideraciones que efectúa este último sobre las limitaciones probatorias experimentadas en los procedimientos cursados; y, previa referencia a un precedente de este Cuerpo, solicita se confirme el acto apelando en este punto.

Por su parte, con relación al ajuste practicado sobre los descuentos otorgados mediante "Fravechecks", transcribe la postura del Juez Administrativo al respecto (quien destaca particularmente la ausencia de prueba que permita tener por válido el criterio de la firma contribuyente), referencia jurisprudencia de este Tribunal vinculada al Art. 189 del Código Fiscal y alega que dichos cupones carecen del respaldo documental que permita relacionarlos con la venta en cuestión, ya que no se relacionan ni con el volumen de ventas ni con la época de pago.

A mayor abundamiento, afirma que aquellos se relacionan con una actividad de promoción de ventas, al incentivar, inducir o motivar al consumidor a comprar en el establecimiento de la contribuyente, y que esta actividad de mercadotecnia tiene un costo, valuado en el caso de autos por el importe ajustado, el cual no resulta deducible de la base imponible, al no estar incluido en el Inc. "a" del Art. 189 del Código Fiscal. Destaca en este último sentido, que los conceptos ajustados no se corresponde con los "usos y costumbres" estipulados en dicho código.

Por último, hace hincapié en la escasa actividad probatoria desplegada por la firma contribuyente, destacando que durante el procedimiento de determinación se admitió la prueba pericial contable propuesta por esta y que, a pesar de ello, venció el pazo correspondiente sin que el perito presentara su informe; y, previa cita de un precedente de este Tribunal, solicita se rechace el agravio incoado.

A su turno, ratifica la procedencia de los intereses previstos en el Art. 96 del Código Fiscal vigente, alegando que dichos accesorios constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Trae a colación diversa jurisprudencia, tanto de la cimera Corte provincial como de este Cuerpo, y previa cita de los Arts. 886 y 1723 del Código Civil y Comercial, solicita se desestime el planteo formulado por la apelante.

Finalmente, rechaza los agravios incoados contra la procedencia de la responsabilidad solidaria endilgada a los apelantes. Sostiene que dicho instituto, en materia fiscal, reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos al pago, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel.

Remarca que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni que procede el beneficio de exclusión. Asimismo, afirma que son los recurrentes quienes tienen a su cargo fundamentar concretamente y acreditar la improcedencia de la responsabilidad que se les imputa, a partir de la presunción legal que se deriva del ejercicio del cargo en la administración de la sociedad.

Por último, niega que la fuente legal de la responsabilidad en cuestión deba encontrarse en la legislación de fondo (Ley de Sociedades), al tratarse de un instituto cuya regulación es de competencia exclusiva local, y rechaza la afirmación de que en el precedente “Raso” la SCJBA ha declarado la inconstitucionalidad del Código Fiscal en este punto.

Sobre la base de todo lo hasta aquí expuesto, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios incoados y se confirme el acto apelado a este Tribunal.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, en función de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 5081/19, se ajusta a derecho.

1) A tal fin, de forma preliminar debo analizar los planteos de nulidad interpuestos por la recurrente, fundados en la alegada vulneración, por parte de la Autoridad de Aplicación, de la garantía al debido proceso y de su derecho de defensa, como consecuencia de la ausencia de causa y motivación en los actos que estructuraron el procedimiento determinativo desarrollado por esta última.

Frente a ello, lo primero que corresponde advertir es que, contrariamente a lo pretendido por la impugnante, la Disposición Delegada SEATYS N° 8450/18, de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial, se trata de un acto meramente preparatorio y, en este sentido, resulta insusceptible de apelación ante este Cuerpo, siendo que el recurso de apelación comprende el de nulidad, conforme artículo 128 del Código Fiscal (*vide* doctrina sentada en autos “Ayres S.C.A.”, Sentencia de fecha 25 de febrero de 1986; “Jover Reynaldo”, Sentencia de fecha 18 de diciembre de 1990; “El Labriego S.A.”, Sentencia de fecha 28 de noviembre de 2006, Registro N° 1027; “Service Men S.A.”, Sentencia de fecha 20 de diciembre de 2005, Registro N° 762; “CERB Ganadera S.A.”, Sentencia de fecha 26 de octubre de 2009, Registro N° 1767; “Frigorífico Gral. Paz S.A.”, Sentencia de fecha 8 de junio de 2010, Registro N° 1951; “Urruti Quintana S.R.L.”, Sentencia de fecha 16 de julio de 2013, Registro N° 2694; “Toyota Argentina S.A.”, Sentencia de fecha 27 de mayo de 2025, Registro N° 4917; entre muchos otros).

Ahora bien, no obstante ello, no puedo dejar de destacar que dicha doctrina ha sido

atemperada, en el marco de actuaciones determinativas y/o sumariales, cuando del incumplimiento por parte de la Autoridad de Aplicación a alguno de los requisitos que los artículos 113 y 68 del Código Fiscal, se derivara un perjuicio concreto para el administrado y/o la eventual vulneración de su derecho de defensa, tal como, por lo demás, lo afirma la apelante.

Ello así, por cuanto, tal como lo ha sostenido este Tribunal, citando a Alsina: donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad (Alsina, Tratado, To I, p. 652). Cabe asimismo recordar, que las nulidades procesales deben interpretarse restrictivamente, reservándose dicha sanción para aquellos casos en que se exteriorice una efectiva indefensión (Conf. Fenochietto, Carlos Eduardo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado, anotado y concordado con los códigos provinciales, 2a edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2001, tomo 1, pág. 651).

Bajo tales premisas, luego, debo advertir que la finalidad de la Resolución de Inicio es que el contribuyente o responsable pueda tomar conocimiento de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formuladas (todo, con la correspondiente cita legal), no siendo posible pretender que en ella se consignen la totalidad de los fundamentos jurídicos vinculados a los ajustes propuestos y la infracción imputada, los cuales sí deberán expresarse –en forma completa– al dictarse la Resolución Determinativa y/o Sancionatoria, donde además será necesario analizar, en su caso, los argumentos expuestos por los interesados en sus descargos.

Por esa razón existe una sustancial diferencia entre los requisitos que imponen los artículos 68 y 113 del Código Fiscal y la referencia que establecen los artículos 70 y 114 del mismo ordenamiento al mencionar toda una serie de elementos (disposiciones legales, las circunstancias de los hechos, el examen de pruebas y cuestiones planteadas, fundamento, etc.) que genéricamente puede englobarse dentro de lo que la doctrina denomina “motivación” como elemento esencial del acto administrativo.

Sentado ello, corresponde resaltar que del análisis efectuado al citado acto preparatorio, agregado a fs. 2948/2971, no se evidencia el vicio alegado por la recurrente, toda vez que el mismo cumple adecuadamente con los requisitos impuestos por el Código Fiscal para su validez, sin que se pueda apreciar en el caso la vulneración al derecho de defensa y a la garantía al debido procedimiento que le asiste aquélla.

Consecuentemente, advirtiéndose una suficiente explicación y fundamentación –por parte del Juez Administrativo– de los cargos, impugnaciones e imputaciones

canalizadas a través de la resolución cuestionada, debe rechazarse el planteo incoado en este punto; lo que así declaro.

Por su parte, comenzando con el análisis del planteo formulado contra la Disposición Delegada SEATYS –Determinativa y Sumarial– N° 5081/19, apelada a este Tribunal, es dable destacar que el citado artículo 128 del Código Fiscal circunscribe, en principio, el ámbito de procedencia de la nulidad y prevé, en primer término y como supuesto de la misma, la omisión de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114 del mismo texto legal. En este marco, cabe señalar, en relación con la motivación como elemento del acto administrativo, que el derecho a obtener una resolución fundada, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos. Ello implica, en primer lugar, que la resolución ha de estar motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y, en segundo lugar, la motivación debe contener una fundamentación en Derecho.

A su vez, según lo ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, *"...la 'causa' del acto administrativo son los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que tuvo en cuenta la autoridad para dictarlo (Diez, Manuel María, 'Derecho Administrativo', t. II, págs. 254 y 317; Marienhoff, Miguel S., 'Tratado de Derecho Administrativo', t. II, pág. 294,; Fiorini, Bartolomé, 'Teoría de la Justicia Administrativa', págs. 86 y 89). Tales antecedentes deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto, por lo tanto si falta la causa jurídica, el mismo queda viciado (Marienhoff, obra citada, págs. 293 y 295)"* [en las causas B. 61.897, "Valente, Débora contra Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Salud). Demanda contencioso administrativa", de fecha 06/02/08; y B. 66.421, "R., A. M. contra Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Seguridad). Demanda contencioso administrativa", de fecha 22/05/2013].

Establecido ello, luego, debo señalar que de la lectura a la citada disposición surge que la Autoridad de Aplicación –en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal– ha fundado adecuadamente la determinación efectuada, detallando suficientemente los ajustes practicados y la metodología empleada a tal fin (*vide* fs. 3361/3365 Vta. y 3368/3379); asimismo, se aprecian los motivos por los cuales el Juez Administrativo resolvió aplicar una multa por omisión a la contribuyente (ver en particular fs. 3384).

Así, se verifica la existencia de los elementos constitutivos formales para sustentar la parte dispositiva del acto apelado, al encontrarse explicitados los razonamientos que han conducido a dictar la disposición de autos, permitiendo de este modo el conocimiento de los fundamentos de la decisión administrativa.

Consecuentemente, aclarando que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos y expuestos por el Juez Administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal, corresponde rechazar el planteo nulificante, toda vez que, a todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión adoptada, extremo que, en rigor, debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad; lo que así declaro.

2) Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación, considero necesario advertir en este punto una circunstancia con decisiva incidencia en la resolución de la controversia planteada, cual es la ausencia prácticamente total de prueba, acompañada o producida por la apelante, tendiente a acreditar los distintos extremos que alega en su recurso; circunstancia que, por lo demás, se advierte asimismo en las etapas de fiscalización y de descargo durante el procedimiento de determinación de oficio, llevadas a cabo a través de las presentes actuaciones.

Lo expuesto, insisto, resulta particularmente destacable en atención a la naturaleza de los planteos formulados por la recurrente, resumidos en el Considerando I de la presente.

a) En este contexto, corresponde entonces abordar en primer término la controversia planteada sobre el ajuste practicado por el Fisco en relación con supuestos recuperos de gastos, facturados a los clientes de la firma contribuyente por acarreos.

Así, resulta útil señalar que, conforme lo describe el agente fiscalizador (ver fs. 2909 Vta. del Informe Final agregado a fs. 2903/2917) *“...se conciliaron las diferencias entre los mayores contables y los ingresos declarados en los CM 03. A los efectos de la conciliación, en primer lugar se compararon los ingresos de los mayores contables contra los expuestos por el contribuyente en los papeles de trabajo de armado de las bases imposables. Seguidamente se procede a conciliar los ingresos registrados en los mayores contables de ingresos con los ingresos declarados en Ingresos Brutos resultando estos últimos inferiores. Por otra parte, se requirieron los mayores contables vinculados a la registración de los ingresos obtenidos por fletes y descuentos de empresas (Fravecheck), los cuales no fueron declarados en el Impuesto sobre los Ingreso Brutos, lo cual también originó ajustes al monto imponible, siendo estas diferencias las más significativas entre todas las fuente de información comparadas. Finalmente, se conciliaron las diferencias de ingresos entre las DDJJ de IVA contra los CM 03, como queda expuesto en el papel de trabajo ‘Justificación de diferencias monto imponible DDJJ IIBB y Declaración Jurada IVA 01/2012 a 12/2013’ de fs. 2821 a 2827...”* (el subrayado no consta en el original).

Cabe recordar en este punto que, frente al ajuste practicado, la apelante sostiene que las sumas registradas en las cuentas contables correspondientes son, en rigor, una pérdida; es decir, un gasto. Ello, por cuanto la empresa: a) durante el período 2012, registraba en la cuenta #421302 los ingresos y gastos derivados de los fletes en cuestión, arrojando al cierre un resultado neto de gastos no recuperados; y b) durante el período 2013, creó la cuenta #421390 en la que registraron los recuperos de gastos pertinentes, habiendo declarado su saldo como gravado en el impuesto, pasando a contabilizar en la cuenta #421302, únicamente gastos asociados a tal concepto.

Dicha circunstancia, debe resaltarse, fue alegada durante la fiscalización (ver en este sentido, respuestas agregadas a fs. 2510/2513, 2568 y 2579), lo que derivó en al Acta de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010168190 (agregada a fs. 2682/2683), por la cual se solicitó a la firma contribuyente que informe los conceptos que se imputaron durante los períodos fiscalizados en la cuenta #421302 “Recupero de Acarreos” y que acompañe la documentación de respaldo correspondiente.

No obstante, conforme surge del Acta de Comprobación –Formulario R-078 “A”– N° 010336393 (agregada a fs. 2686/2687, continuación del Acta de Comprobación –Formulario R-078 “A”– N° 010336245, glosada a fs. 2684/2685), la firma se limitó en dicha oportunidad a “...poner a disposición del inspector actuante documentación de soporte de la cuenta 421302 para el año 2012, en base al muestreo que desee realizar (...) sobre la base del mayor aportado oportunamente”.

Así, sin perjuicio de reiterar la contribuyente su explicación mediante la respuesta agregada a fs. 2780/2781, ante la limitación documental señalada, el inspector actuante procedió a ajustar los ingresos por dicho concepto, asignándolos a la actividad verificada de “Venta al por menor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, a kerosene u otros combustibles” (Código NAIIB 523550).

Ahora bien, ya en la etapa de determinación de oficio, frente al ajuste insinuado por la Autoridad de Aplicación mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 8450/18 (de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial), la interesada ofreció en su descargo, a fin de acreditar sus alegaciones en el punto, prueba pericial contable tendiente a dilucidar: “1) Si los ingresos y/o recuperos de fletes facturados a clientes se encuentran incluidos en la base imponible; indicar cuenta contable, importes, periodos fiscales y documentación de respaldo. 2) Si los gastos de fletes se encuentran contabilizados en la misma cuenta que los ingresos y/o recuperos; si fueron incluidos en la base imponible; indicar cuenta contable, importes, periodos fiscales y documentación de respaldo”.

Y sin perjuicio de advertir que, evidentemente, el planteo no fue correctamente

interpretado por el Fisco, ya que le otorgó el tratamiento propio de un caso típico de recupero de gastos (de allí la cita al Informe DTT N° 164/01), este resolvió abrir a prueba la causa mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 440/19 (agregada a fs. 3017/3021), incluyendo entre la prueba a producirse, los puntos de pericia *ut supra* transcriptos (conducentes, en principio, para la resolución de la controversia, aún desde la postura de la contribuyente).

Sin embargo, tal como explica el Juez Administrativo a fs. 3368 Vta./3370, dicha prueba pericial no se produjo por culpa imputable a la administrada.

A su vez, la misma situación se verificó en la presente instancia de apelación, ya que, frente a idéntica prueba pericial propuesta por la apelante, el suscripto resolvió oportunamente abrir la causa a prueba a fs. 3504, ordenando –a su vez– una medida para mejor proveer, requiriendo en lo que aquí interesa, que los peritos “...*en forma conjunta se expidan sobre los puntos de pericia propuestos por la recurrente el recurso de apelación mencionado y en marco de medida para mejor proveer (art. 20 inc. a del Decreto-Ley 7603/70 y 125 del Código Fiscal -t.o. 2011-), los expertos, compulsando los libros contables e impositivos de la firma apelante, así como su documentación de soporte, teniendo en cuenta los períodos de ajuste, deberá además: 1) Respecto de los puntos 2 y 3 propuestos, vincular los montos en concepto de fletes que fueran facturados a clientes con los gastos que efectivamente haya realizado efectivamente Fravega SACI por tal concepto, detallando los montos correspondientes e informando de cada uno de ellos el tipo y número de comprobante utilizado, CUIT, fecha e importe...*” (el subrayado me pertenece). No obstante, y a pesar de haber aceptado el cargo y la tarea encomendada ambos profesionales (ver escritos agregados a fs. 3510/3511 y proveído glosado a fs. 3512), aquel designado por la ARBA advirtió oportunamente a esta Instrucción que, sin perjuicio de sus reiteradas comunicaciones con el perito de parte y la Gerente de impuestos de la contribuyente, no logró fijar oportunidad alguna para llevar a cabo la pericia (*vide* fs. 3515 y documental acompañada a fs. 3516).

En este marco, luego, se le solicitó al profesional, atento la proximidad de la fecha fijada para la presentación del Informe ordenado y la imposibilidad de acceder a los registros de la firma, la presentación del mismo, lo cual fue cumplimentado a fs. 3520. Se informa allí: “**2. Si los ingresos/recuperos de fletes facturados a clientes se encuentran incluidos en la base imponible; indicar cuenta contable, importes, períodos fiscales y documentación de respaldo.** Cabe informar que el contribuyente grabó el concepto de recupero de acarreo (cuenta contable 421.302), excepto el monto que la fiscalización grabó, según surge de papeles de trabajo ‘Justificación de diferencias: monto imponible DDJJ IB y mayores contables período 01/2012 a 12/2023’ Se encuentra incluido en la base la diferencia que surge de lo

consignado en los mayores contables y la diferencia que surge de papeles de trabajo 'Justificación de diferencias: monto imponible DDJJ IB y mayores contables período 01/2012 a 12/2013' Respecto a documentación de respaldo, a la fecha no se encuentran nuevos comprobantes/documentos aportados por el contribuyente. **3. Si los gastos de fletes se encuentran contabilizados en la misma cuenta que los ingresos y/o recuperos; si fueron incluidos en la base imponible: indicar cuenta contable, importes, períodos fiscales y documentación de respaldo. No existen nuevos elementos de prueba para responder el presente punto".**

Resta por señalar que, a pesar de haber sido conferido el traslado de rigor a la parte del Informe Pericial producido (ver constancias de fs. 3521 y 3524/3525), no ha merecido respuesta alguna de su parte.

En definitiva, conforme todo lo hasta aquí expuesto, no puede sino rechazarse el planteo formulado y confirmar el ajuste practicado en este punto; lo que así declaro.

b) Por su parte, en relación con el ajuste practicado por el Fisco sobre los descuentos instrumentados por la firma contribuyente a sus clientes, a través de los denominados "Fravechecks", cabe destacar que el agente fiscalizador, luego de indicar que estos no eran incluidos en la base imponible del impuesto determinado por aquélla, dejó constancia de que: "Consultado el apoderado de la firma acerca de los conceptos imputados en la cuenta 424.118 'Desc Otorgados Fravecheks' mediante nota a fojas 2780 a 2782 menciona 'los Fravecheck son vouchers emitidos por Fravega, que funcionan como medio de pago. Los mismos se venden a través del canal de venta empresa y luego son utilizados por el tenedor del fravecheck para efectuar una compra de electrodomésticos en cualquiera de las tiendas de Fravega y/o internet. Se trata de descuentos otorgados en las ventas de Fravecheck. Por motivos comerciales, las ventas de los Fravecheck se realizan con un determinado % de descuento (...) En oportunidad de la emisión de la factura, la misma se realiza por el importe neto del descuento. Sin embargo, por cuestiones de gestión, en la contabilidad los importes se desagregan, imputándose a diferentes cuentas contables...'. Requerida que fuese documentación de respaldo de la operatoria descripta, el contribuyente aporta copia de una (1) factura n° 0173-00083374 (fs 2693 a 2779) y asiento contable (fojas 2691/2) en el cual se observa el descuento otorgado. Las diferencias detectadas por la fiscalización (descuentos Fravecheck) se refieren, a ingresos omitidos de declarar por el contribuyente en los períodos fiscalizados, provenientes principalmente de los descuentos cuyo deducción de la base imponible no corresponde por no cumplir con lo dispuesto en el artículo 189 inc a) (c.f. t.o. 2011), siendo considerada dicha diferencia en la determinación de ingresos de la presente actividad..." (ver fs. 2909 y 2910 Vta./2911 del Informe Final agregado a fs. 2903/2917).

Frente a lo expuesto, y manteniendo la contribuyente su postura en relación con dichos descuentos (en el sentido de considerarlos incluidos en las previsiones del Art. 189 Inc. “a” del Código Fiscal), a raíz del descargo presentado a fs. 2981/3001, la Autoridad de Aplicación resolvió en la instancia determinativa abrir la causa a prueba mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 440/19, haciendo lugar a la Informativa y la Pericial Contable ofrecida por aquella.

Ahora bien, explica el Juez Administrativo en el acto apelado, que habiéndose producido parte de la prueba informativa propuesta, el perito contador designado por la contribuyente, por su parte, no presentó el Informe Pericial correspondiente (tal como se señaló *ut supra*); y que, no obstante, mediante Providencia N° 141/19 (agregada a fs. 3331) se remitió el expediente al Departamento de Inspecciones CABA I, a fin de analizar los resultados obtenidos con los oficios que obtuvieron respuesta de los clientes oficiados (en función de lo resuelto mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 440/19).

Así, producido el Informe Final agregado a fs. 3333/3336, el referido funcionario señaló –en consonancia con las conclusiones expuestas en dicho informe– que, del análisis efectuado al descargo, a las facturas acompañadas durante la fiscalización y a las respuestas a los oficios diligenciados en la etapa de descargo, surge que los descuentos en cuestión no se hallan discriminados en las facturas de venta y no inciden en el precio total del bien vendido (ver fs. 3370 y 3375), debido a lo cual, no cumplen con las condiciones requeridas por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal.

Dicha circunstancia, resulta necesario aclarar, es admitida por la propia contribuyente, cuando sostiene que, en rigor, los descuentos son otorgados a la venta de los “Fravecheks” y no de los bienes que comercializa.

Resta por señalar que, a pesar de haber resuelto esta instrucción la apertura a prueba de la causa (ver proveído de fs. 3504), la apelante incumplió con su carga de producirla (a pesar de haber presentado a confornte los pertinentes oficios y de haber aceptado el perito de parte el cargo y la tarea propuesta; fs. 3509/3510).

Por ello, en el Informe Pericial producido por el perito propuesto por la ARBA (*vide* fs. 3511/3512, 3515/3516 y proveído de fs. 3517), se observa: **“4. Describir la operatoria de Fravecheks en todas sus etapas, registraciones contables, montos facturados y descuentos otorgados considerando una muestra documental de los períodos bajo fiscalización.** Según surge del expediente administrativo a fojas 2780/2782 el contribuyente manifestó: ‘los Fravecheck son vouchers emitidos por Fravega, que funcionan como medio de pago. Los mismos se venden a través del canal de venta empresa y luego son utilizados por el tenedor del

fravecheck para efectuar una compra de electrodomésticos en cualquiera de las tiendas de Fravega y/o internet. Se trata de descuentos otorgados en las ventas de Fravecheck. Por motivos comerciales, las ventas de los Fravecheck se realizan con un determinado % de descuento. En oportunidad de la emisión de la factura, la misma se realiza por el importe neto del descuento. Sin embargo, por cuestiones de gestión, en la contabilidad los importes se desagregan, imputándose a diferentes cuentas contables...'. A la fecha de la pericia contable, no fue puesta a disposición por la firma Fravega SAICel ningún tipo de información al respecto" (ver fs. 3520, el subrayado no consta en el original).

Debo reiterar que, a pesar de haber sido conferido a la apelante el traslado de rigor del Informe Pericial producido (ver constancias de fs. 3521 y 3524/3525), este no ha merecido respuesta alguna de su parte.

En este contexto probatorio, cabe recordar que el Art. 189 Inc. "a" del Código Fiscal, dispone en lo que aquí interesa: *"En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida..."*.

Es claro entonces que el legislador ha diseñado en este punto un esquema de detracción de la base del tributo que no abarca cualquier devolución, bonificación o descuento, sino aquellos que cumplen cuatro requisitos: a) que sean efectivamente acordados (debidamente documentados y registrados); b) que encuentren fundamento en la época de pago, en el volumen de ventas, u otros conceptos similares; c) que resulten generalmente admitidos según los usos y costumbres y d) que se correspondan al período fiscal que se liquida.

Tal interpretación deviene sin dudas razonable, toda vez que, de querer permitir la deducción de todo descuento o bonificación, la redacción de la norma hubiera sido mucho más sencilla.

Paralelamente, deben recordarse las características principales del impuesto con el que tratamos, dirigido a gravar los ingresos brutos (en dinero o en especie) y no a la renta o las utilidades, descartando el descuento de cualquier costo o gasto de explotación como principio general.

Y es por ello que el legislador exige para la procedencia de la deducción una faz subjetiva, vinculada a la intencionalidad del contribuyente al aplicar la bonificación: *"...el primer aspecto a dilucidar se vincula con establecer sí los descuentos*

responden a una efectiva rebaja del precio motivado en 'época de pago o volumen de venta'. Entendiendo que la mención 'época de pago' se refiere al tipo de descuento orientado a obtener la cancelación del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido y por 'Volumen de venta', al incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto o de líneas de productos (...) Por otra parte he de advertir que cuando la norma alude a 'conceptos similares' refiere necesaria y estrictamente a los conceptos definidos con anterioridad. Aun admitiendo que la norma, pareciera insertar un 'gris' a la situación cuando, respecto de estos, enuncia: 'generalmente admitidos según los usos y costumbres'. En resumen, las deducciones admitidas por la norma son aquellas que exclusivamente dan como resultado un verdadero ajuste en el precio convenido por las partes para una determinada operación comercial, ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. (En igual sentido, 'CIBEL S.A.' del 21/12/2010 de la Sala III; 'DEUTZ AGCO. MOTORES' del 09/05/2014 Sala III; 'DEUTZ AGCO MOTORES SA' del 09/09/2014 de la Sala I; entre otros)...” (Sala I in re “SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.”, Sentencia de fecha 26 de agosto de 2025, Registro N° 2661; “BONAFIDE S.A.I.C.”, sentencia de fecha 10 de septiembre de 2025, Registro N° 3751).

En definitiva, corresponde insistir en el sentido de que, de la letra de la normativa bajo análisis, se desprende que el legislador ha pretendido establecer condiciones estrictas para receptar las disminuciones sobre una base imponible que, conforme surge del artículo 187 del mismo Código, se define incidiendo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados (o percibidos, según el caso) en dinero o en especie, en el período fiscal “...salvo expresa disposición en contrario”.

Ratifica esa estrictez, tal como lo he destacado en diversos precedentes sobre el tema, el artículo 220 del Código Fiscal, cuando señala: “Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”.

Así, analizados los informes producidos en las etapas de fiscalización y de determinación de oficio, la prueba documental obrante en las actuaciones y aquella producida en la presente instancia, junto con las restantes constancias *ut supra* detalladas, no surge elemento alguno que me habilite a afirmar la incorrección en el cargo fiscal formulado, toda vez que la apelante no ha logrado desvirtuarlo a través de un respaldo probatorio útil de sus alegaciones, que permita acreditar el circuito comercial involucrado, la vinculación de los descuentos en cuestión con las operaciones realizadas por la firma contribuyente, los acuerdos de esta última con los clientes, el monto del efectivo de descuento en cuestión para cada caso, entre

otros.

Por ello, más allá del análisis específicamente dirigido a discernir si, en el contexto de la interpretación estricta que impone la naturaleza misma de la norma en cuestión, la operatoria en cuestión cuadra conceptualmente en el marco delimitado por el citado artículo 189 inciso a) del Código Fiscal, debo reiterar, énfasis agregado, que el apelante no ha logrado acreditar los extremos necesarios para que la misma pueda eventualmente subsumirse en el dispositivo legal de referencia.

Máxime, cuando se coincide –en principio– con las consideraciones expuestas por la Representante Fiscal en esta instancia, en el sentido de que “...los ‘fravechecks’ carecen de respaldo documental que permita relacionarlos con la venta que la causan, pues no son otorgados en función del volumen de venta, ni por épocas de pago. En sí este concepto se relaciona con una actividad de promoción de ventas, y suelen tener como finalidad aumentar las ventas de productos o servicios, al incentivar, inducir o motivar al consumidor a decidirse por comprar en su establecimiento. A más cabe mencionar que el uso de promociones de ventas es una estrategia efectiva comúnmente utilizada en casos como al momento de lanzar un nuevo producto al mercado, cuando se quiere ganarle participación de mercado a la competencia, o, como en este caso, simplemente cuando se quiere tener un rápido incremento de las ventas. Esta actividad de mercadotecnia tiene un costo, en el caso de autos valuado por el importe ajustado...” (ver fojas 3480 Vta./3481 del alegato agregado a fojas 3477/3484).

No está de más recordar a esta altura que: “...Las precisiones que informa la norma respecto de estos conceptos dan cuenta de la intención del legislador de obstaculizar que se oculten bajo la figura de descuentos, ingresos obtenidos, ya que de ese modo ‘dicho descuento o bonificación, funciona como forma de retribuir al comprador una específica actividad que realiza respecto del vendedor’. Aquí es donde nos encontramos con los denominados ‘descuentos funcionales’, que son ‘reducciones de precio para recompensar a los mayoristas o detallistas por las funciones que realizarán en el futuro’ (Kerin, Berkowitz, Hartley y Rudelius, ‘Marketing’, Séptima Edición, Mc Graw Hill, 2004, Págs. 781 y 428); o aquellos ‘que un fabricante ofrece a miembros del canal comercial si realizan ciertas funciones como ventas, almacenaje y contabilidad’ (Philip Kotler, ‘Dirección de Marketing. Conceptos Esenciales’, Primera Edición, Prentice Hall, 2002, Pág. 227); o ‘reducciones del precio de lista ofrecidas a los compradores en pago por funciones de marketing que éstos compradores realizarán. Almacenar, promover, vender son ejemplos de éstas funciones’ (Stanton, Etzel y Walter ‘Fundamentos de Marketing’, 13a. Edición, Mc Graw Hill, 2004, Pág. 426). (...) En síntesis, se exhiben como una reducción del precio que los fabricantes ofrecen a mayoristas y/o detallistas en

recompensa o pago por específicas funciones que realizarán, tales como almacenaje, contabilidad, mercadotecnia' (in re Alfacar S.A. del 11/05/2010)" (del voto del suscripto en autos "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.", citados).

En definitiva, el incumplimiento de la carga probatoria que pesa sobre la apelante impone, en el contexto interpretativo descripto, la ratificación de la determinación objetada en este punto; lo que así declaro.

3) Resuelto lo que antecede, en relación con el agravio incoado contra los intereses y recargos, que se alegan establecidos en el acto apelado, lo primero que debo destacar es que, contrariamente a lo afirmado por la apelante, estos últimos (recargos) no han sido aplicados en la disposición recurrida (porque, de hecho, no están previstos en la legislación vigente para el caso de autos), debido a lo cual, debe rechazarse el planteo interpuesto en este sentido; lo que así declaro.

A su vez, advierto que, con respecto los intereses establecidos por la Autoridad de Aplicación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 96 del Código Fiscal, la recurrente no objeta su procedencia, sino su monto, alegando que resulta desproporcionado y confiscatorio, atalaya desde la cual solicita su reducción.

Sin embargo, debo resaltar que, en este punto, el Fisco se ha limitado a aplicar la normativa vigente, por lo que el planteo formulado encierra evidentemente una controversia constitucional vinculada a la razonabilidad de dicho *quantum*, inatendible por este Tribunal al exceder la competencia que tiene asignada por imperativo legal (conforme artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70).

Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo bajo análisis; lo que así también declaro.

4) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo.

Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se respalda en toda la documentación societaria aportada. Merece agregarse que el Art. 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán

por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.A

Además, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, tal como denuncia, por lo demás, la apelante en su presentación de fojas 3487/3491.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el Art. 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27.430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos en relación a los Sres. Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina,

Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, respecto de quienes no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte.

Ello así, en la medida que analizado todo el procedimiento determinativo, no se ha podido individualizar documentación que denote intervención alguna de dichos administradores en cuestiones vinculadas al reclamo generado en autos.

Por el contrario, distinta es la situación respecto de la Sra. Liliana Mónica Frávega, respecto de la cual se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que analizar a fojas 89/106 y 566/586, los Estados Contables de los Ejercicios Económicos N° 60 y N° 61, cerrados respectivamente al 31 de diciembre de los años 2012 y 2013, suscriptos por la Sra. Frávega como presidente de la firma contribuyente; ambos instrumentos, con descripción de activos y pasivos fiscales y tributarios (vide fs. 97 y 576/577).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en este caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a la Sra. Liliana Mónica Frávega.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y diez años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la contribuyente, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (Art. 92 Inc. "b" del Código Fiscal); lo que así declaro.

A su vez, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes en materia sancionatoria (Art. 63 del Código Fiscal), debo señalar que coincido con el criterio resolutivo del antecedente "Toledo", asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación

(Fallos:183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Atento a esta naturaleza, precisamente, haré extensiva la solución propuesta a los sujetos declarados solidarios en autos; lo que así declaro.

Por último, deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna, la reserva de caso federal efectuada por los apelantes.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe, en carácter de apoderado de la firma “FRAVEGA SACIel” y de los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5081/19, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los Sres. Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes; y sólo en relación al pago de la sanción dispuesta, en lo relacionado con la Sra. Liliana Mónica Frávega). 3) Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

VOTO DEL DR. ÁNGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, llamado a votar en segundo término, adhiero a la solución propiciada por el señor Vocal preopinante, en cuanto hace lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto y confirma, en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición Delegada SEATYS N° 5081/19.

En particular, comparto el resultado alcanzado en orden a dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes; a mantener la responsabilidad solidaria de la Sra. Liliana Mónica Frávega respecto del gravamen determinado y sus accesorios; y a dejar sin efecto, también respecto de esta última, la extensión solidaria de la sanción aplicada.

Sin perjuicio de ello, estimo necesario formular una aclaración respecto del fundamento relativo a la alegada subsidiariedad de la responsabilidad solidaria. En este punto, mi adhesión al resultado no importa compartir que la procedencia de dicha responsabilidad deba fundarse en el artículo 92 inciso b) del Código Fiscal.

A mi criterio, la responsabilidad de los sujetos comprendidos en los artículos 21 inciso 2) y 24 del Código Fiscal debe analizarse dentro del régimen específico de responsables por deuda ajena, atendiendo a las constancias del procedimiento determinativo y a la existencia de actos suficientes de reclamo y sustanciación dirigidos contra la sociedad contribuyente. La eventual intimación final y la ejecución del crédito fiscal constituyen una etapa ulterior, que no debe confundirse con el juicio de procedencia de la responsabilidad que aquí se examina.

Desde ese enfoque, y valoradas las constancias de autos, corresponde mantener la solución propiciada en el voto que antecede. Respecto de los Sres. Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, no surge acreditada una intervención concreta que permita sostener la extensión solidaria con el grado exigible. En cambio, respecto de la Sra. Liliana Mónica Frávega, las constancias ponderadas en el voto preopinante resultan suficientes para confirmar su responsabilidad por el gravamen y sus accesorios.

Distinta solución corresponde adoptar en materia sancionatoria. En ese aspecto, y conforme el principio de personalidad de la pena, no corresponde trasladar la multa aplicada a los responsables solidarios sin una imputación individual y suficiente. Por ello, también comparto que la extensión solidaria de la sanción sea dejada sin efecto.

Con esta aclaración, adhiero al voto que antecede y a la solución allí propuesta.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Sin perjuicio de adelantar mi adhesión al criterio resolutivo propuesto por mis distinguidos colegas de Sala, me veo en la necesidad de efectuar el presente, a los fines de dejar sentada mi postura.

En líneas generales, adhiero a los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, Dr. Ángel Carballal, en cuanto al tratamiento de los planteos de nulidades; al exhaustivo tratamiento realizado respecto a los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación; y a la solución dispuesta a los planteos contra los intereses y recargos.

Ahora bien, también coincido con la resolución propuesta con relación a la responsabilidad solidaria endilgada en el Art. 8° del Acto recurrido, por los fundamentos que a continuación expondré.

En esta circunstancia, corresponde señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sentado un precedente al abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA. Incidente de revisión” (C. 121.754; sentencia de fecha 30 de agosto de 2021). Allí, el Máximo Tribunal local

analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos sobre la base de los cuales concluyó que dicho régimen “resulta irrazonable”. En tal sentido, advirtió, por un lado, que el sistema previsto en el Código Fiscal opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o el dolo del sujeto imputado para extender la referida responsabilidad, toda vez que basta con acreditar la representación legal o el cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión; y, por otro lado, que el Organismo Recaudador imputa de manera “automática” a todos los miembros que componen el directorio —órgano de administración—, sin atender, siquiera mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos artículos 21 y 24 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad en que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables de eximición o dispensa. Todo ello vulnera diversos preceptos constitucionales (arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; arts. 1, 18, 28, 31 y 75, inc. 22, de la Constitución Nacional), por lo que declararon dichas normas inconstitucionales e inaplicables en esos términos.

Así, bajo la óptica del precedente citado, cabe entender que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración o de quienes sean representantes legales de personas jurídicas no puede derivarse únicamente de su condición de tales, sino que debe fundarse en la conducta que hubieran desplegado en el ejercicio de su función. Es decir, ya no basta, para fundamentar la extensión de la responsabilidad solidaria por parte de la Autoridad de Aplicación, con la mera acreditación de la representación y/o administración de la firma durante los períodos involucrados; el análisis debe ajustarse a un criterio de mayor rigurosidad que respete los principios y las cláusulas constitucionales involucrados. De modo que es necesario que de las actuaciones surjan, en forma suficiente y adecuada, los fundamentos que conducen al establecimiento de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, así como las constancias que los acrediten.

Que, siendo esto así, resulta menester resolver el caso analizando, como han hecho mis colegas de Sala, si la Autoridad de Aplicación adoptó los recaudos suficientes al momento de extender la responsabilidad solidaria, conforme a los parámetros expuestos anteriormente y al fallo citado; es decir, si examinó la conducta de los imputados responsables en el ejercicio de su función.

Llegado a este punto, y en sintonía con lo expuesto por el Vocal Instructor, corresponde distinguir la situación de los imputados responsables. Así, con respecto de los Sres. Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, se advierte que la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de rechazar los planteos efectuados en la instancia de descargo —y más allá de las consideraciones allí formuladas—, prescindió, al momento de extender la responsabilidad, de todo análisis sobre su actuación concreta.

Ahora bien, con relación a la Sra. Liliana Mónica Frávega, se observa que ha rubricado los Estados Contables de los Ejercicios Económicos N° 60 y N° 61, correspondientes a los años ajustados, es decir 2012 y 2013, en su carácter de presidente de la Sociedad, donde constan los activos y pasivos fiscales y tributarios (ver fojas 97 y 576/577). Ello permite concluir que tuvo efectivamente una actuación concreta en el ejercicio de su función.

En consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos a los Sres. Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, y confirmar la atribuida a la Sra. Liliana Mónica Frávega, en los términos de los artículos 21, inc. 2, y 24 del Código Fiscal; lo que así se declara.

Por último, respecto de la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), cabe señalar que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, resulta procedente la aplicación de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En este sentido se ha expedido el Máximo Tribunal en los autos citados “Toledo, Juan Antonio contra ARBA Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021), entendiendo que resulta inoponible la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 63 del Código Fiscal, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena.

En esta inteligencia, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal atinente, corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida a los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 63 del Código Fiscal (T.O. 2011).

Que, en tal sentido, dejo expresado mi voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe, en carácter de apoderado de la

firma "FRAVEGA SACIel" y de los Sres. Liliana Mónica Frávega, Luciano González Lobo, Tomás A. Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5081/19, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

2) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los Sres. Luciano González Lobo, Tomás Sgroi, Oscar L. Mina, Guillermo Olsen y Enrique Gómez Palmes; y sólo en relación al pago de la sanción dispuesta, en lo relacionado con la Sra. Liliana Mónica Frávega).

3) Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0305237/2016, caratulado "FRAVEGA SACI"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-28186146-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2760.---